

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO**

DAVI BONANCIO PAUKA

**INCENTIVOS FISCAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL
BRASILEIRO**

**CURITIBA
2006**

DAVI BONANCIO PAUKA

**INCENTIVOS FISCAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL
BRASILEIRO**

Monografia apresentada ao Curso de
Direito do Setor de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal do Paraná, como
requisito parcial à obtenção do título de
Bacharel em Direito, sob a orientação do
Prof. Dr. José Roberto Vieira

Le Acordo,


—J.R. Vieira—

**CURITIBA
2006**

TERMO DE APROVAÇÃO
INCENTIVOS FISCAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL BRASILEIRO

por

DAVI BONANCIO PAUKA

MONOGRAFIA APROVADA COMO REQUISITO PARCIAL PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE BACHAREL EM DIREITO, SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ, PELA COMISSÃO FORMADA PELOS PROFESSORES:

ORIENTADOR:

Prof. José Roberto Vieira

Prof. M./Dr.

Prof. M./Dr.

CURITIBA, _____ de _____ de _____.

INTRODUÇÃO	01
1. O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	02
1.1 BREVE ANÁLISE DO TEXTO CONSTITUCIONAL	02
1.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	04
1.2.1 Princípio da Legalidade	06
1.2.2 Princípio da Igualdade	09
1.2.3 Princípio da Capacidade Contributiva	12
2. O MEIO AMBIENTE NO DIREITO BRASILEIRO	17
2.1 PRINCÍPIOS AMBIENTAIS	18
2.1.1 Princípio do Desenvolvimento Sustentável	18
2.1.2 Princípio da Prevenção ou Precaução	20
2.1.3 Princípio da Participação ou Cooperação	22
2.1.4 Princípio do Poluidor-pagador	24
2.2 MEIO AMBIENTE COMO BEM COMUM	27
3. EXTRAFISCALIDADE E FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO	29
3.1 EXTRAFISCALIDADE	29
3.2 FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO	33
3.3 CONJUNÇÃO DOS CONCEITOS E INCENTIVOS FISCAIS	36
4. INCENTIVOS FISCAIS AMBIENTAIS NO DIREITO BRASILEIRO	38
4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	38
4.2 ALGUNS TRIBUTOS AMBIENTAIS NO BRASIL	39
4.3 O ICMS ECOLÓGICO	41
5. CONCLUSÃO	45
6. BIBLIOGRAFIA	48

1. INTRODUÇÃO

O desenvolvimento econômico tecnológico mundial e brasileiro impõe cada vez mais danos ao meio ambiente. No entanto, vemos que junto com esse aumento na poluição e nas políticas que pouco se importam com o meio ambiente, surgem instrumentos que, trabalhando junto com o desenvolvimento, visam garantir o equilíbrio ambiental, ou, no mínimo, a diminuição dos “inevitáveis” danos ambientais.

Assim, os Estados cada vez mais implementam medidas de consecução desse fim: a preservação ambiental. Prova disso é o chamado “esverdeamento” das constituições mundo afora.

Certo também, é que apenas medidas coercitivas e repressivas de atividades que sejam contrárias a este fim, muitas vezes não são eficazes como deveriam ser, e muitas vezes não trazem uma eficiente e eficaz proteção ambiental. Consequentemente, viola o direito das pessoas ao *meio ambiente ecologicamente equilibrado*, como previsto na Constituição Brasileira de 1988.

Assim, nas sábias palavras de Ricardo Berzosa Saliba, em sua obra “Fundamentos do Direito Tributário Ambiental”, importante estudar e implementar aquilo que “acreditamos ser, considerando nossa realidade cultural, social e econômica, e também nosso sistema constitucional tributário, como o mais adequado quando da apreciação e funcionamento de normas tributárias em face da defesa e proteção do meio ambiente, os incentivos fiscais.”

2. INCENTIVOS FISCAIS O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2.1 BREVE ANÁLISE DO TEXTO CONSTITUCIONAL

Em uma primeira análise, ao buscarmos o tema dos incentivos fiscais no texto constitucional, vemos que se trata de tema muito escasso, quase esquecido pelo constituinte. Percebemos isso pelo fato de que encontramos referências diretas a este instituto apenas em poucos artigos do texto constitucional. Podemos citar como exemplo o artigo 151, inciso I, o qual admite a “concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país”, no artigo 156, §3º, III, o qual determina a competência dos Municípios para regular a forma como os incentivos fiscais serão concedidos e revogados, no caso do Imposto sobre serviços, ou ainda no art.155, § 2º, XII, g, que determina o mesmo aos Estados, no caso do ICMS. Temos também referência no artigo 227, § 3º, VI que aduz a utilização de incentivos fiscais como instrumento de estímulo ao acolhimentos de crianças órfãs ou abandonadas.

Além disso, temos referências diretas a este instituto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, que em seu art. 40 determina a manutenção da Zona Franca de Manaus e da política de incentivos fiscais lá existentes e no art. 41, que determina que os entes da Federação deverão reavaliar os incentivos concedidos

anteriormente, sendo que os incentivos não revisados seriam revogado no prazo de 2 anos - § 1º do mesmo artigo.

Assim, a princípio podemos concluir o que “a regra permanente é da generalidade da tributação e de ausência de incentivos fiscais , que serão sempre exceções tratadas restritivamente e, por natureza, temporárias”¹.

Tal Raciocínio não está de todo errado, no entanto não se pode dizer que está totalmente correto, pois, apesar da falta de expressa regulamentação dos incentivos no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, deve-se primeiro levar em conta os princípios constitucionais inseridos na Carta Magna de 1988. É verdade que podemos encontrar nesses princípios obstáculos para a utilização de incentivos, como no caso do princípio da igualdade ou da isonomia, ou o princípio da capacidade contributiva, ou ainda o princípio da anterioridade ou o da legalidade, que representam possíveis limites técnicos para a instituição de tais benefícios. Resta, portanto, a clara impossibilidade de instituição de qualquer benefício sem lei específica que o defina, conforme versa o artigo 150, § 6º da Constituição. Daí já concluímos um dos requisitos constitucionais impostos aos incentivos fiscais: a legalidade².

Ocorre que, mesmo com todos esses empecilhos, deve-se primeiro fazer uma análise de toda a constituição e dos princípios que a norteiam e, conseqüentemente, orientam os objetivos da tributação. O objetivo principal da tributação no ordenamento jurídico nacional seria o de angariar os recursos financeiros para o correto

¹ FERRAZ, Roberto. Incentivos Fiscais – um enfoque constitucional. *Revista de Estudos Tributários*, n. 28, nov-dez/2002 – Assunto Especial. p. 103

² Idem.

funcionamento do Estado: a *fiscalidade*. No entanto, conforme frisa o professor Celso Antonio Pacheco Fiorillo, o atingimento da dignidade da pessoa humana é, sem duvida, um dos objetivos fundamentais do Estado Brasileiro, ditado pela Carta de 1988, sendo que o “o fim último da tributação no Brasil,(...) há que ser sempre o bem da pessoa humana “³.

Nesse sentido, podemos afirmar que a combinação dos princípios constitucionais traz um saldo positivo para a instituição de incentivos e benefícios fiscais ao contribuinte que age de acordo com o texto constitucional e os objetivos almejados pelo constituinte.

Entre esses objetivos está a preservação do meio ambiente. O art. 225 afirma que todos tem direito a um meio ambiente equilibrado, sendo este bem de uso comum e essencial à qualidade de vida, o que impõe ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo. No entanto, tal tema será focado adiante neste trabalho, sendo que passamos a nos ater aos princípios Constitucionais tributários que julgamos pertinentes aos estudo do tema.

2.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Conforme aduzido inicialmente, os institutos tributários de incentivo ao contribuinte devem trazer total harmonia com os princípios constitucionais, ou, no caso de conflito entre estes, utilizar-se de

³ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. *Curso de Direito Ambiental brasileiro*. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.p. 508.

critérios plausíveis para a determinação de qual princípio prevalecerá em cada caso concreto.

Assim, cabe nesse estudo a análise isolada de alguns princípios inerentes ao Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, no intuito de verificar qual deles deverá prevalecer na instituição dos tratados incentivos.

Segundo o professor Roberto Ferraz, para a instituição de incentivos fiscais é necessária a promoção do *bem comum*. Nas palavras do autor:

“Junto com a clara obrigatoriedade de que os recursos públicos sejam sempre aplicados em prol do bem comum, vem a *obrigatoriedade de que os incentivos fiscais sejam sempre estabelecidos de maneira vinculada a uma efetiva promoção das finalidades consagradas constitucionalmente como componentes do bem comum.*”⁴

É claro que, para que se alcance tais finalidades é estritamente necessário que sejam observados os princípios constitucionais tributários, pois não se pode instituir incentivos que não estejam de acordo com tais princípios.

No caso dos tributos ambientais, esse bem comum está intimamente ligado com o fato de a preservação do meio ambiente ser atividade inerente ao Estado no interesse da coletividade, sendo que assim tal preservação deva estar de acordo, principalmente, com

⁴ FERRAZ, Roberto. *op cit.* p. 105

princípios como o da legalidade, o da igualdade e o da capacidade contributiva.

2.2.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade está descrito no inciso II, do art. 5º da Constituição Federal. O fato de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” está entre os direitos fundamentais garantidos pelo Estado brasileiro, sendo claro, portanto que o princípio “não é exclusivamente tributário, pois se projeta por todos os domínios do Direito”⁵. Portanto, trata-se de um fundamento que ordena todo o ordenamento jurídico brasileiro. Tal princípio tem íntima ligação com o princípio da segurança jurídica, pois garante que a intervenção do Estado na vida dos particulares só poderá ser instituído legalmente, ou nos limites estabelecidos em lei.

No âmbito do sistema tributário, o princípio da legalidade foi reforçado, sendo que temos o chamado princípio da *estrita legalidade*. Percebemos isso no artigo 150, I da Carta Magna que versa ser vedado aos entes federativos “*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”. Tal idéia permite fazermos uma analogia com o princípio da legalidade no âmbito penal. Assim como no Direito Penal “não há crime sem lei anterior que o preveja”, no Direito tributário também não pode haver tributo sem uma lei anterior que o defina. Isso quer dizer, segundo Paulo de Barros Carvalho, que:

⁵ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19 ed. São Paulo: Malheiros. 2003. p. 215

“qualquer das pessoas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorar a base de cálculo ou a alíquota, mediante expedição de lei”⁶

Percebe-se que na esfera tributária o princípio da legalidade tem uma importância singular, pois, abrangendo todas as espécies tributárias, todos os aspectos que compõem a hipótese incidência de cada tributo devem estar devidamente previstos em lei, devendo, inclusive, ser observado o princípio da anterioridade. Aliás, além do princípio da anterioridade, outro princípio ligado diretamente ao princípio da legalidade é o princípio da irretroatividade além de outros vários princípios constitucionais tributários, pois a lei que estabelece os tributos “deve ser geral, abstrata, igual para todos (art. 5º, I e art. 150, II ambos da CF), irretroativa (art. 150, III, “a”, da CF) não-confiscatória (art. 150, IV, da CF, etc”⁷

Portanto, o princípio da legalidade traz diretrizes gerais para a instituição de qualquer tributo, sendo que a “criação, aumento e diminuição, todavia, dependerão de uma lei mais detalhada, seja ela complementar ou ordinária – sempre, é claro, respeitando a competência de cada pessoa política em instituir tributos”⁸.

Mesmo com essa clara importância do princípio em questão na análise do Direito tributário, há ainda uma aparente “exceção” ao mesmo. É o que vem disposto no artigo 153, § 1º, que permite ao

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva. 1993. p. 98

⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *op. cit.* p. 223

⁸ ARAÚJO, Claudia Campos de. *Et al. Meio Ambiente e Sistema Tributário: novas perspectivas*. São Paulo: Senac. p. 19

Executivo alterar as alíquotas dos impostos sobre a importação e exportação, do IPI e do IOF. No entanto, da interpretação do próprio diploma legal citado percebe-se que se trata de uma falsa exceção, pois tais alterações só poderão ser “feitas nos limites da Lei”. Assim, nas palavras de Carrazza:

“Alterar, como é cediço, pressupõe algo preexistente. Só se altera o que já está posto. No caso, só se alteram as alíquotas dentro dos limites e condições que a lei previamente traçou. Se a lei não estabelecer limites mínimo e máximo para as alíquotas, o Executivo nada poderá fazer, neste particular.”⁹

Já com relação ao princípio da legalidade no que tocante aos incentivos fiscais ou qualquer benefício fiscal que possa ser atribuído aos contribuintes, convém frisar o disposto no artigo 150, § 6º da CF, verbis:

“§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativo a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g.”

Portanto, os incentivos fiscais “haverão sempre de ser estabelecidos em Lei, que deverá trazer todo um regime jurídico

⁹ CARRAZZA. Roque Antonio. *op. cit.* p. 270

aplicável ao incentivo, definindo quais as condições e limites de fruição dos benefícios”¹⁰. Assim, só poderão ser instituídos mediante lei específica que os estabeleça ou que regule o tributo do qual se extrai seu benefício, devidamente observada a competência tributária dos entes políticos.

2.2.2 Princípio da Igualdade Tributária

“Todos são iguais perante a Lei”. O preceito descrito logo na primeira parte do caput do art. 5º da Constituição é outro que orienta todo o ordenamento jurídico nacional, sendo muitas vezes atrelado ao controvertido conceito de justiça.

Como se não bastasse ser colocado como uma das garantias fundamentais da nossa Carta Constitucional, o princípio é colocado também na parte que trata especificamente da matéria tributária, como vemos no art. 150, II, que veda à União, estados, Distrito Federal e municípios “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”.

À primeira vista parece simples afirmar como será feita a aplicação do princípio da isonomia, no entanto há uma grande discussão acerca do seu verdadeiro conteúdo. Afinal, é claro que o tratamento de todos os cidadãos, e contribuintes, da mesma maneira não trará uma verdadeira isonomia entre estes, pois é óbvio que há diferenças que devem ser levadas em conta. Portanto, resta claro que a

¹⁰ FERRAZ, Roberto. *op cit.* p. 103

verdadeira igualdade se dá pelo fato de se “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades”.

Mas como saber determinar os critérios a serem observados para determinar se um eventual tratamento desigual entre as pessoas não estaria ferindo o princípio?

Celso Antônio Bandeira de Mello, no brilhante estudo que faz no seu “Conteúdo Jurídico do princípio da igualdade”¹¹ traz três questões que nos parecem ajudar a encontrar a resposta:

- “a) a primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação;
- b) a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de *discrímen* e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado;
- c) a terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema no sistema constitucional e destarte juridicizados.”¹²

Ou seja, deve-se verificar se o que é tido como critério discriminatório realmente existe, se existe fundamento lógico entre esta discriminação e a desigualdade atribuída e, finalmente, se esse fundamento lógico encontra-se em consonância com os princípios constitucionais aplicáveis ao caso.

¹¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3 ed. 12. tir. São Paulo: Malheiros. 2004.

¹² Idem. p. 21

Conforme afirma o autor, somente a observação simultânea dos três aspectos trará a certeza de uma não violação à isonomia. Qualquer tratamento desigual que não se enquadre com as três exigências ao mesmo tempo, será tido como violação ao princípio ora em debate e, conseqüentemente, inconstitucional.

Isso faz com que não seja permitida uma atribuição de vantagens a determinado contribuinte sem uma motivação devidamente fundamentada de acordo com os preceitos constitucionais e legais, sob pena de flagrante violação ao princípio da igualdade tributária.

Sendo os incentivos fiscais uma forma de tratamento desigual entre contribuintes, devem se ater aos preceitos acima ditados, no intuito de verificar sua consonância com a Constituição.

Sendo assim, conclui-se, nas palavras da professora Simone Martins Sebastião, que:

“As isenções não representam, no entanto, violação ao princípio da igualdade tributária, desde que instituídas em sintonia com o sistema constitucional, sem estabelecer tratamento privilegiado injustificado a determinados contribuintes.”¹³

No que diz respeito ao tema analisado neste estudo, a autora ainda afirma que “as isenções de cunho ambiental, por exemplo, vêm ao encontro dos ditames constitucionais e prestigiam seus valores que pautam pela *essencialidade do meio ambiente*”¹⁴ conforme disposto no artigo 225 da Constituição Federal.

¹³ SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo Ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito*. Curitiba: Juruá. 3006. p. 96

¹⁴ Idem. p. 94

2.2.3 Princípio da Capacidade Contributiva

“O princípio da capacidade contributiva é uma derivação do princípio maior da igualdade, um subprincípio deste que corresponde a uma das expressões da isonomia no campo dos impostos”¹⁵. Este traz a idéia de que os indivíduos devem contribuir para as despesa coletivas na medida de sua possibilidade econômica. Tal princípio vem descrito no artigo 145, § 1º da Constituição, e se apresenta como um pressuposto de validade dos impostos, que, para serem instituídos devem revelar essa capacidade contributiva de alguma forma.

Na visão de Regina Helena da Costa¹⁶, a capacidade contributiva pode ser compreendida em dois aspectos: a *capacidade contributiva absoluta ou objetiva*, que se dá mediante um ato do contribuinte que constitua uma manifestação de riqueza e a *capacidade contributiva relativa ou subjetiva*, a qual se baseia nas possibilidades econômicas de determinada pessoa, em razão de uma característica pessoal inerente a esta.

Carrazza, admitindo os dois aspectos, afirma que a capacidade contributiva aludida na Constituição é *objetiva*,

“porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas *manifestações objetivas de riqueza* (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis, etc.)”¹⁷

¹⁵ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros. 1993. p. 101

¹⁶ Idem. p. 25-26

¹⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *op. cit.* p. 80 (grifos no original)

Continua o eminente jurista ao utilizar como exemplo de sua afirmação os impostos sobre a propriedade, nos quais revela-se a capacidade contributiva pelo próprio bem, não por características pessoais de seu proprietário. Ou seja, de acordo com características próprias do bem que possui (como o valor, tamanho ou localização do imóvel, no caso do IPTU) é que se mede quanto esse contribuinte poderá, e deverá, contribuir aos cofres públicos.

Nesse interim, convém analisar a eficácia de tal princípio perante as espécies tributárias. É clara a sua eficácia e aplicabilidade no que diz respeito aos impostos, pois estes devem levar em conta a capacidade econômica do contribuinte para contribuir aos cofres públicos. No entanto não parece ser tão clara a aplicabilidade do princípio no que concerne às taxas e contribuições de melhoria.

Sendo as taxas um “tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado”¹⁸, resta prejudicada a medida da capacidade contributiva do contribuinte. Elas são uma contraprestação ao Poder Público em razão da prestação de algum serviço ou do exercício do poder de polícia. Portanto, o tributo deve ser medido de acordo com o custo da atividade estatal em comento, não pela capacidade contributiva de quem se utiliza de atividade.

Conforme raciocínio de Regina Helena da Costa, o mesmo ocorre com as contribuições de melhoria, pois mesmo que a própria valorização de imóveis de contribuintes em razão de obra pública possa representar riqueza, esta “foi proporcionada pelo Poder Público, sendo

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5.ed. São Paulo: Malheiros. 1997. p. 134

alheia à capacidade contributiva do sujeito”¹⁹. Portanto, conclui a autora que

“O princípio da capacidade contributiva aplica-se somente aos tributos não vinculados a uma atuação estatal, vale dizer aos impostos (...) Afasta-se a possibilidade de aplicação do princípio no que concerne a tributos vinculados, já que a mesma é um critério absolutamente estranho à atuação estatal considerada como pressuposto da exigência tributária.”²⁰

Outro ponto importante na análise do presente princípio é o conceito de “mínimo vital”. Segundo tal conceito a tributação, através da medida da capacidade contributiva de cada indivíduo, não pode atingir o mínimo necessário para a subsistência de cada um. É uma clara consideração ao princípio da dignidade da pessoa humana, e engloba vários preceitos constitucionais de ordem social. Na visão de Simone Martins Sebastião, “em face dos *princípios da generalidade*, da *isonomia tributária* e da *capacidade contributiva*, é ilegítima a tributação que afete riqueza do indivíduo necessária a satisfação de suas necessidades primárias”²¹, tais como necessidades de vestuário, alimentação, transporte, etc.

Um reflexo desse conceito se vê nos critério de seletividade e essencialidade aplicados ao IPI e ao ICMS, pois, além destes critérios serem utilizados para fins de extrafiscais de tais imposto, estes

¹⁹ COSTA, Regina Helena. *op cit.* p. 57

²⁰ Idem, P. 102

²¹ SEBASTIÃO, Simone Martins. *op. cit.* p. 100 (grifos no original.)

também são utilizados para facilitar o acesso dos indivíduos a produtos necessários para sua própria subsistência. Nas palavras de Carrazza:

“está clara que a idéia de que as operações com *produtos industrializados de primeira necessidade* deverão ser exoneradas da incidência do IPI ou, quando pouco, menos gravadas do que as realizadas com produtos voluptuários. O mesmo podemos dizer, no caso do ICMS, das operações mercantis com produtos que compõem a chamada *cesta básica do trabalhador* e das prestações mais essenciais de serviços de transporte transmunicipal e de comunicação.”²²

A progressividade tributária também reflete a observação do princípio da capacidade contributiva, pois implica em uma tributação mais proporcional à riqueza de cada indivíduo. É claramente decorrente do princípio da igualdade já aduzido, no qual deve-se “tratar desigualmente os desiguais”. No que diz respeito ao *mínimo vital*, podemos citar como exemplo o caso do Imposto de Renda de Pessoa Física, o qual isenta os contribuintes que possuam determinada renda, tida como um mínimo, o qual não deve ser tributado, pois assim estaria interferindo no sustento do contribuinte e de sua família.

Assim, tem-se que a capacidade contributiva dos contribuintes só poderá ser medida quando estiver presente uma riqueza acima do mínimo vital. Convém frisar, ainda, que o mínimo vital é um conceito variável no tempo e no espaço, pois em diferentes regiões há diferentes necessidades básicas, variação que também se verifica ao longo do tempo.

²² CARRAZZA, Roque Antonio. *op. cit.* p. 86 (grifos no original.)

Admite-se, no entanto, algumas “exceções” ao princípio da capacidade contributiva no caso de se tratarem de fins extrafiscais da tributação, para o devido atendimento de outros fins almejados na ordem constitucional, como bem afirma Regina Helena Costa:

“em razão da extrafiscalidade, autorizada está a prescindibilidade da graduação dos impostos consoante a capacidade econômica do contribuinte, para que se atinjam finalidades outras que não a mera obtenção de recursos, homenageadas pela ordem constitucional, como por exemplo, a função social da propriedade, a proteção ao meio ambiente, o incentivo à cultura, etc.”²³

Portanto, conclui-se que o princípio da capacidade contributiva é pressuposto para a instituição de qualquer imposto, sendo que, caso a hipótese de incidência descrita para o mesmo não seja apta a revelar tal capacidade, este será inconstitucional.

²³ COSTA, Regina Helena, op cit, p. 70

3. O MEIO AMBIENTE NO DIREITO BRASILEIRO

A Constituição Federal de 1988 pela primeira vez na história brasileira estabeleceu o *direito ao meio ambiente*, elevando este à categoria de princípio constitucional. Este direito vem impresso no artigo 225 da Carta Magna o qual garante aos brasileiros e estrangeiros residentes no país o direito a um meio ambiente equilibrado. Trata-se, portanto, de um direito direcionado às pessoas, pois vincula esse direito ao meio ambiente como uma das expressões da dignidade da pessoa humana.

De acordo com Celso Antonio Pacheco Fiorillo e Renata Marques Ferreira²⁴, o disposto no diploma constitucional citado traz quatro aspectos fundamentais em seu conteúdo: 1) a existência no plano constitucional de um direito material de todos ao meio ambiente ecologicamente equilibrado; 2) a existência do bem ambiental destinado ao uso comum do povo; 3) a imposição ao Poder Público e à coletividade do dever de defender e preservar o meio ambiente; e 4) a preservação do direito ao meio ambiente equilibrado para as gerações presentes e futuras.

Estes aspectos fundamentais se refletem em alguns princípios que norteiam essa ordem constitucional ambiental, dentre os quais se tratará dos que se julga mais importantes para o estudo do tema escolhido neste trabalho.

²⁴ FIORILLO, Renato Antonio Pacheco. e FERREIRA, Renata Marques. *Direito Ambiental Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 8-17

3.1 PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL

3.1.1 Princípio do Desenvolvimento Sustentável

Notório é que os bens ambientais são bens esgotáveis, ou seja, de quanto mais se utiliza deles, mais escassos eles vão ficando. Essa esgotabilidade faz necessário que as atividades econômicas desenvolvam-se sempre levando em conta essa idéia. Isso não quer dizer que se deve estancar o desenvolvimento econômico para que o meio ambiente seja preservado, mas que tal desenvolvimento seja feito de forma sustentável, ou seja, de uma forma planejada, visando a proteção ambiental. Como bem o define SALIBA:

“o desenvolvimento sustentável visa manter as bases vitais de produção e reprodução do homem, também suas atividade de modo a garantir de maneira isonômica, uma relação harmônica entre os cidadãos e o meio ambiente, com vistas às presentes e futuras gerações.”²⁵

Tal idéia está disposta na parte final do artigo 225 da Constituição, quando prevê a necessidade de defesa e preservação do meio ambiente para as presentes e futuras gerações.

²⁵ SALIBA, Ricardo Berzosa. *Fundamentos do Direito tributário Ambiental*. São Paulo: Quartier Latin. 2005. p.233

Assim, tem-se que o direito ambiental constrói seus fundamentos a partir do estudo dos confrontos estabelecidos entre a opção pelo desenvolvimento econômico ou pela preservação do meio ambiente²⁶.

A busca pelo ponto de equilíbrio entre dois pontos tão conflitantes é o que orienta a aplicabilidade do princípio, sendo que se deve haver um adequado planejamento para o crescimento econômico e a utilização dos recursos naturais. Essa necessidade de equilíbrio é bem descrita pela Constituição, no artigo 170, VI²⁷, que versa que o desenvolvimento econômico deve observar o princípio da proteção do meio ambiente.

Portanto, fica claro que a idéia não é de impedir o desenvolvimento econômico, mas sim impedir ou minimizar os danos ambientais que possam decorrer das atividades econômicas. “O correto é que as atividades sejam desenvolvidas lançando-se mão dos instrumentos existentes adequados para a menor degradação possível.”²⁸

Essa não degradação pode se dar de várias formas, como a utilização de tecnologias limpas, que poluem menos, ou mesmo de técnicas de reflorestamento e reciclagem de matéria prima.

²⁶ NUNES, Cleucio Santos. *Direito tributário e Meio Ambiente*. São Paulo: Dialética. 2005. p. 58

²⁷ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
(...)

VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação

²⁸ FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. *Curso de Direito Ambiental Brasileiro*. P. 29

3.1.2 Princípio da Prevenção ou da Precaução

É um dos princípios mais importantes do direito ambiental, pois o orienta e serve de fundamento para outros princípios, como o do desenvolvimento sustentável já citado e como uma parte do princípio do poluidor-pagador, conforme se verá adiante.

A prevenção é muito importante no caso da proteção ao meio ambiente, pois muitas vezes os danos podem ser irreparáveis, como fica claro nos casos de espécies extintas ou de florestas inteiras devastadas, entre tantos outros exemplos.

Assim, diante dessa dificuldade (as vezes *impossibilidade*) de reparação dos danos ambientais, é que a proteção do meio ambiente deve estar voltada para a prevenção, visando a não ocorrência de tais danos e impondo um planejamento ambiental com o mesmo fim. Como bem afirma Lise Vieira da Costa Tupiassu, “o princípio da prevenção culmina por nos oferecer uma nova dimensão do bem ambiental, infundindo a idéia de que a irreparabilidade dos danos a ele vertidos deve servir de parâmetro para o planejamento das ações que lhe dizem respeito”.²⁹

Portanto, no tocante à proteção ambiental, as decisões estatais e individuais devem ser regidas pelo princípio, verificando-se também os preceitos do *princípio da cooperação* ou da *participação*, que também se verá adiante.

Devido à importância que traz, além de consagração na norma constitucional, verifica-se também a atenção internacional ao mesmo,

²⁹ TUPIASSÚ, Lise Vieira da Costa. *O direito Ambiental e seus princípios informativos*. In Revista de direito ambiental, n. 30. P. 171

como se vê no Princípio 15 da Declaração do Rio de Janeiro sobre meio ambiente e desenvolvimento, de 1992, que assim dispõe:

“Para proteger o meio ambiente medidas de precaução devem ser largamente aplicadas pelos estados segundo suas capacidades.

Em caso de risco de danos graves ou irreversíveis, a ausência de certeza científica absoluta não deve servir de pretexto para procrastinar a adoção de medidas efetivas visando a prevenir a degradação do meio ambiente.”

Assim, para que sejam observadas essas medidas de precaução, deve-se levar em conta, conforme Cleucio Santos Nunes³⁰ a idéia de *cuidado* e *necessidade*. O *cuidado* se verifica nas atividades que possam vir a trazer danos ambientais, devendo ser medido de acordo com a probabilidade de causar danos em cada atividade. Já a *necessidade*, sendo decorrente daquele, vem a indagar se vale a pena assumir tal probabilidade de causar os danos, em razão da imprescindibilidade da atividade econômica para satisfação das necessidades individuais e coletivas. Continua o autor na afirmação de que tal avaliação não é nada fácil, sendo que para os empreendedores fica mais difícil ainda fazer tal juízo. Assim, imprescindível é a intervenção do Estado na regulamentação destes critérios

Em se tratando da Administração Pública, tal regulamentação pode ser feita por intermédio das licenças e autorizações para exercício de determinadas atividade, sanções administrativas,

³⁰ NUNES, Cleucio Santos. *op cit.* p. 57-59

fiscalização feita pelos órgãos competentes, o tombamento, a determinação de Estudos prévios de impacto ambiental, entre tantos outros atos.

Além disso, a efetiva punição aplicada ao responsável pelo dano ambiental pelo Estado é um dos instrumentos eficazes, pelo fato de ser um instrumento de estímulo negativo contra práticas agressivas ao meio ambiente.

Outro importante instrumento, talvez muito mais eficaz do que a certeza de punição por um eventual dano, é a instituição de incentivos fiscais para as atividades que atuem em parceria com o meio ambiente, ou que se utilizem de tecnologias limpas para o seu desenvolvimento.

3.1.3 Princípio da Participação ou da Cooperação

Outro princípio com expressa descrição no texto constitucional, quando, em seu artigo 255, impõe ao Poder Público e à coletividade o dever de preservar o meio ambiente. Num exercício simples de interpretação do texto já encontramos o real significado do princípio: a necessidade de atuação conjunta entre o poder público e as pessoas, físicas ou jurídicas, na proteção ambiental.

Essa necessidade de atuação conjunta decorre da natureza difusa do direito ao meio ambiente, sendo que, portanto não se pode dizer que a responsabilidade é só do Estado, mas sim de todas as esferas da sociedade, como por exemplo as organizações

ambientalistas, sindicatos, indústrias, comerciantes, agricultores e as próprias pessoas físicas, no que concerne À suas práticas cotidianas.

Para a efetividade do princípio da participação ou cooperação, como aduz Fiorillo³¹, dois elementos são indispensáveis, a *informação* e a *educação ambiental*. Aí é que se verifica a imposição que se dá ao Poder Público, pelo texto do § 1º, inciso VI, do supracitado artigo³². No entanto, a atuação dos particulares para a verificação destes elementos também é indispensável.

Conforme as palavras do citado autor, educar ambientalmente significa:

“a) reduzir os custos ambientais, à medida que a população atuará como guardião do meio ambiente; b) efetivar o princípio da prevenção; c) fixar a idéia de consciência ecológica, que buscará sempre a utilização de tecnologias limpas; d) incentivar a realização do princípio da solidariedade, no exato sentido que perceberá que o meio ambiente é único, indivisível e de titulares indetermináveis, devendo ser justa e distributivamente acessível a todos; e) efetiva o princípio da participação, entre outras finalidades.”³³

³¹ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. *Curso de Direito Constitucional Brasileiro*. p. 43-45

³² “Art. 225. (...)”

§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

(...)

VI – promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente.”

³³ FIORILLO. Celso Antonio Pacheco. *op. cit* ... p. 44-45

Portanto, verifica-se que a informação e educação ambiental são extremamente importantes para uma efetiva participação dos particulares na efetiva preservação ambiental.

A utilização de incentivos fiscais para fomentar tal atividade informativa também pode ser de grande eficácia na preservação ambiental.

3.1.4 Princípio do Poluidor-Pagador

Princípio ambiental mais comentado e destacado na doutrina pátria, o princípio do poluidor-pagador é também visto como o princípio que interliga o direito ambiental e o direito econômico, e assim, o direito tributário. Ele impõe, a princípio, que o causador do dano ambiental fique obrigado a arcar com os custos necessários à diminuição ou neutralização de tal dano.

No entanto, no interessante raciocínio de Fiorillo³⁴, é errada a primeira impressão que se tem do princípio, qual seja a de que traz em seu conteúdo a idéia de “pagar para poder poluir”, ou “poluir mediante pagamento”. Ou seja, não pode ser visto como um pressuposto ou uma justificativa para o dano ambiental causado pelos particulares. Segundo o autor, pode-se identificar duas órbitas de alcance do princípio: “a) busca evitar a ocorrência de danos ambientais (*caráter preventivo*); e b) ocorrido o dano, visa sua reparação (*caráter repressivo*)”³⁵. É

³⁴ Idem. p. 30

³⁵ Idem. p. 30-31

justamente o caráter preventivo atribuído aos tributos ambientais que merece uma maior atenção dos juristas.

A importância do princípio para os fins do artigo 225 da Constituição claramente se vê nos seus parágrafos 2º, que versa que “aquele que explorar recursos minerais fica obrigado a recuperar o meio ambiente degradado” e 3º, que afirma que “as condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores a sanções penais e administrativas, independente da obrigação de reparar os danos causados”.

Percebe-se no texto constitucional uma certa preocupação em impor às pessoas o cuidado com o meio ambiente, principalmente para evitar os danos que possam ocorrer, pois não basta a simples reparação do dano, o que muitas vezes, como é notório, pode não ser possível. Nas palavras de Cristiane Derani, o princípio do poluidor-pagador

“traria como consequência um maior cuidado em relação ao potencial poluidor na produção, na busca de uma satisfatória qualidade do meio ambiente. Pela aplicação deste princípio, impõe-se ao ‘sujeito econômico’ (produtor, consumidor, transportador), que nesta relação pode causar um problema ambiental, arcar com os custos da diminuição ou afastamento do dano”.³⁶

Clara, portanto, a necessidade de uma maior preocupação preventiva do que reparatória. Nesse sentido Simone Martins

³⁶ DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. São Paulo: Max Limonad, 1997. P. 160

Sebastião, ao afirmar que é equivocado o raciocínio que equipara o princípio do poluidor-pagador com o princípio da responsabilização, bem lembra que aquele, diferentemente deste, faz-se presente *a priori* e não *a posteriori*³⁷. Nesse sentido, continua a autora:

“Ao Estado cabe propiciar, através do ‘técnicas de indução’, ao poluidor, a opção pela medida que lhe seja menos onerosa, de maneira que lhe seja mais vantajoso ‘pagar para não poluir’ do que ‘poluir e pagar’.”

Acompanhando tal raciocínio podemos justificar a utilização de instrumentos tributários para a preservação ambiental. Dentre tais instrumentos cita-se a possibilidade de aumento da carga tributária para as atividades que sejam claramente degradantes ao meio ambiente. No entanto, a utilização de ônus econômicos como instrumentos de efetividade do princípio podem, conseqüentemente, trazer como consequência o aumento do custo do bem produzido, o que pode gerar distorções no mercado³⁸.

No entanto, mesmo com a inafastabilidade do princípio para um gestão ambiental efetiva, a utilização de incentivos fiscais parece ser tida como o contrário do princípio, pois é interessante que vise que o *não poluidor* não pague, ou pague menos. Assim, temos que os incentivos fiscais estão intimamente ligados com tal princípio, pois na sua essência também ditam que quem polui mais pague mais do que quem polui menos ou se utiliza de instrumentos de tecnologia limpa.

³⁷ SEBASTIÃO, Simone Martins. *op cit.* p. 216

³⁸ NUNES, Cleucio Santos. *op cit.* p. 50

3.2 MEIO AMBIENTE COMO “BEM COMUM”

Diante de tudo que foi acima aduzido, aliado com a elevação do direito ao meio ambiente à garantia constitucional pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, percebemos a importância que a preservação ambiental tem atualmente no ordenamento jurídico brasileiro, sendo que esta tem reflexos em vários ramos do direito.

Nessa esteira parece não ser difícil afirmar com segurança que a preservação do meio ambiente é um bem comum a ser almejado por todos os brasileiros e estrangeiros residentes no país.

Certo é que o mesmo não foi incluído dentre os direitos e garantias fundamentais da Constituição (art. 5º e incisos), no entanto, por decorrer diretamente do direito à vida e da dignidade da pessoa humana, este pode ser considerado como tal, pois intimamente ligado com estes que são norteadores do direito brasileiro.

Portanto, tem-se o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como um *direito difuso*, dotado de transindividualidade e indivisibilidade. Isso significa que não pode ser individualizado, muito menos dividido. “Trata-se de um objeto que, ao mesmo tempo, a todos pertence, mas ninguém em específico o possui”, ou seja, “ não se reporta a uma pessoa individualmente concebida, e sim a uma coletividade de pessoas indefinidas, o que demarca um critério transindividual, em que não se determinam, de forma rigorosa, as pessoas titulares desse direito”³⁹.

³⁹ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. *op. cit.* p. 6

Importante salientar, como faz Celso Antonio Pacheco Fiorillo⁴⁰ e Ricardo Berzosa Saliba⁴¹, que a constituição de 1988 trouxe um novo conceito: o de *bem ambiental*. Este não se enquadra nos conceitos já consagrados de bens públicos ou de bens privados. Nesse sentido, e conforme afirmado, tais bens não possuem titulares determinados, cabendo ao Poder Público apenas a *administração* dos bens ambientais, acompanhado pelos particulares, em decorrência do princípio da participação já citado.

O bem ambiental, conforme se depreende do texto constitucional já tantas vezes citado, é a somatória de dois aspectos: é um bem de uso comum do povo e essencial à qualidade de vida. *Bem de uso comum do povo* em decorrência das já aduzidas transindividualidade e indivisibilidade. *Essencial à qualidade de vida* em decorrência da sua ligação direta com a dignidade da pessoa humana, ou seja, “ter uma vida sadia é ter uma vida com dignidade”.⁴²

Portanto, não resta dúvidas acerca da legitimidade na instituição de incentivos fiscais que visem a preservação ambiental. O instrumento de incentivo é corolário do princípio da precaução e do princípio do poluidor-pagador. Claro é, também, que sua aplicação sem ofensas à constituição deve também observar as disposições dos princípios tributários acima tratados, em especial o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

⁴⁰ Idem, pp. 58-73

⁴¹ SALIBA, Ricardo Berzosa. *op. cit.* p. 43-50

⁴² FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. *op. cit.* p. 64

4. EXTRAFISCALIDADE E FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO

4.1 A EXTRAFISCALIDADE

A imposição tradicional dos tributos, chamada de *tributação fiscal*, é a de arrecadação de recursos financeiros para o abastecimento dos cofres públicos e custeio dos serviços públicos. Nas palavras de Geraldo Ataliba, “a finalidade última almejada pela lei, no caso, é a transferência de dinheiro das pessoas privadas – submetidas ao poder do Estado – para os cofres públicos.”⁴³

A maioria dos tributos tem como fundamento tal fim, sendo instrumentos necessários ao devido funcionamento da *máquina estatal*. Tal finalística tributária deve estar intimamente ligada à legalidade tributária, sendo que a regulação desta transferência de riquezas das pessoas privadas para os cofres públicos deve ser devidamente regulamentada.

Ocorre que tal finalidade tributária deve ser regulada, como aduz Simone Martins Sebastião, pelo caráter de *neutralidade*, ou seja “o de não provocar qualquer ingerência de cunho econômico ou social, limitand0-se a repartir o custeio dos encargos públicos entre os integrantes da sociedade.”⁴⁴

⁴³ ATALIBA, Geraldo. *op cit.* p. 28

⁴⁴ SEBASTIÃO, Simone Martins. *op cit.* p. 132

Todavia, continua a autora afirmando que “a tributação exclusivamente fiscal não encontra mais espaços na conjuntura social, política, econômica e jurídica dos países”.

Assim, esta não é a única função da tributação, sendo que, contrapondo-se a ela temos a chamada finalidade *extrafiscal* dos tributos, ou a *extrafiscalidade*. Esta representa a tributação orientada para outros fins além da arrecadação aos cofres públicos, tais como a redistribuição de renda da terra, o fomento à cultura, a orientação de investimentos privados para determinados setores da economia, o desenvolvimento regional, a preservação do meio ambiente, entre outros inúmeros fins⁴⁵.

Nos ensinamentos de Carrazza:

“há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. por aí se vê que a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerários; antes, pode aumentá-lo, como, p. ex., quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros.”⁴⁶

Seguindo tal raciocínio, vemos que faz parte da extrafiscalidade, muitas vezes, os critérios de progressividade em razão da seletividade e essencialidade dos tributos, comumente utilizada no ICMS e no IPI,

⁴⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*. Rio de Janeiro: Renovar. 1995. p. 37

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *op. cit.* p. 96

mas não se limitando a estes impostos, na qual aumenta-se a alíquota ou a base de cálculo dos tributos incidentes sobre os produtos e serviços, em razão da necessidade de utilização destes para a sociedade. Ou ainda, para se utilizar do exemplo de Carrazza, para desestimular o consumo de produtos que sejam nocivos à saúde das pessoas, como no caso da alta carga tributária incidente sobre cigarros e bebidas alcoólicas.

Temos, portanto, que os incentivos fiscais são eminentemente extrafiscais, pois utilizados como instrumentos de direcionamento da atividade econômica, ou de incentivo à atuação dos particulares em determinadas áreas e/ou regiões.

Por outro lado, como continua o autor:

“a extrafiscalidade também se manifesta por meio de desestímulos fiscais, que induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são havidas como impróprias, sob aspecto político, econômico, ou social. Este objetivo é alcançado por meio da exacerbação da carga tributária” ⁴⁷

Tudo isso se reflete no âmbito dos tributos ambientais, seja pela maior carga tributária imposta a atividades consideradas mais nocivas ao meio ambiente, seja pelos incentivos de diminuição de carga tributária para as atividades voltadas a um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

⁴⁷ Idem. p. 753

Tem-se a extrafiscalidade como um pressuposto na instituição desses instrumentos ambientais, pois é claro que a tributação voltada para a preservação ambiental não está orientada apenas por fins fiscais de arrecadação aos cofres públicos. Assim, os tributos tornam-se importantes instrumentos para o incentivo à utilização de tecnologias limpas ou para desestimular a prática de atividades que sejam muito nocivas ao meio ambiente.

No entanto, ocorre que a extrafiscalidade tributária encontra algumas limitações, sendo que os princípios constitucionais tributários são as mais importantes. Ora, não se pode cogitar de um tributo que, sob o pressuposto de atingir uma finalidade qualquer, traga uma flagrante violação a princípios como o da legalidade, ou da igualdade tributária. Caso não haja tal consonância – entre o fim extrafiscal eleito e os princípios já tratados – podemos afirmar que trata-se de uma tributação inconstitucional. Isso não quer dizer que a inobservância de qualquer princípio traga a impossibilidade de tratar dos tributos com extrafiscalidade, mas sim que para que tal inobservância seja permitida, é necessário que outros objetivos constitucionais sejam almejados.

Nesse sentido afirma Simone Martins Sebastião:

“A regra portadora da extrafiscalidade, que dá atendimento, que densifica princípios constitucionais gerais – como aqueles relativos a direitos fundamentais como direito à vida, à saúde, de propriedade, a um ambiente ecologicamente equilibrado, de livre-iniciativa, dentre outros – no campo tributário, acaba por ter

prevalência em face de princípios como o da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da vedação de confisco.”⁴⁸

Assim, faz-se necessária uma ponderação entre os princípios constitucionais em conflito, e os fins maiores almejado pela ordem constitucional brasileira.

4.2 A FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO

A extrafiscalidade tem por característica visar o atingimento de outros fins do Estado além da simples arrecadação, conforme já aduzido, a mesma pode se manifestar diante tanto de aumento na carga tributária com na sua diminuição, promovendo ou desestimulando o desenvolvimento de certas atividades, ou a aquisição de determinados bens.

Claramente, no caso de tratarmos de incentivos fiscais, devemos sempre levar em conta a promoção que o direito faz em relação a determinadas atividades.

Assim, deve-se considerar os ensinamentos de Norberto Bobbio⁴⁹ relativos ao tema. Diz o jurista italiano que a concepção clássica do Estado atribui a este aspectos basicamente negativos, sendo que, como “guardião da ordem pública”, o Estado tem o dever de reprimir atitudes negativas dos particulares. Nesse sentido, diz que o

⁴⁸ SEBASTIÃO, Simone Martins. *op cit.* p. 139

⁴⁹ BOBBIO, Norberto. *Contribucion a la teoria del derecho*. Trad. Alfonso Ruiz Miguel. 2ª ed. Editorial Debate. p. 371-394

Direito acaba se convertendo pouco a pouco em Direito Penal, e uma das características do direito penal é a de estar composto por normas negativas, com sanções negativas, visando reprimir atitudes ilícitas. No entanto, mesmo percebendo que os sistemas jurídicos atuais estão mais orientado à utilização de normas negativas, com sanções negativas, questiona-se a eficácia de tal sistema no obtimento dos fins do Estado.

Assim, atualmente vemos uma substituição da imagem do direito com um instrumento protetor-repressivo, ou seja, aquele que, no intuito de garantir a ordem pública utiliza-se de sanções negativas aos indivíduos, por um ordenamento jurídico como um ordenamento com *função promocional*.⁵⁰

A diferença básica está no modo como esse Estado realiza o controle social, como segue o raciocínio do autor, passa de um *controle passivo*, que se preocupa principalmente em desfavorecer as ações nocivas, para um *controle ativo*, voltado principalmente no favorecimento e incentivo da prática de ações vantajosas. É justamente esse incentivo à práticas tidas como boas, ou vantajosas à sociedade que caracteriza o estado promocional.

Assim, o incentivo a tais práticas se dá por meio das chamadas sanções positivas, quem são as que estabelecem uma vantagem ao praticante dos atos que estejam de acordo com os eleitos como atos benéficos. Nesse sentido afirma Bobbio que a função promocional do direito pode ser exercida mediante dois expedientes, o *prêmio* e a *facilitação*. O primeiro, sendo a sanção positiva propriamente dita, funciona como uma forma de recompensa, concedido após a pratica da

⁵⁰ Idem. p. 379

atividade que se deseja. Já a segunda precede ou acompanha ou comportamento que se pretende, sendo mesmo um *incentivo* a prática do ato, facilitando-o. Assim, nas palavras do eminente jurista, “uma das características mais relevantes do sistema jurídico de um Estado assistencial é o aumento das chamadas *leis de incentivo* ou *leis-incentivo*”⁵¹.

Assim, percebemos que a atividade estatal deve ser voltada não só para controlar o comportamento dos indivíduos, impondo sanções negativas, mas também para dirigir o comportamento dos mesmos como intuito de atingir seus objetivos.

Como bem conclui Simone Martins Sebastião:

“Daí se depreende que o Direito Premial, ou seja o Direito em sua função promocional, é método valioso nas mãos do Estado com vistas à indução do comportamento dos administrados, atuando no plano psicológico, encorajando-os a com ele colaborarem na execução das políticas públicas. O direito deve partir do pressuposto da liberdade do cidadão, e não, da sua coação.”⁵²

4.3 CONJUNÇÃO DOS CONCEITOS APLICADA AOS INCENTIVOS FISCAIS

Diante de todo o já aduzido, resta claro que um dos fins consagrados pelo ordenamento jurídico brasileiro é a preservação do

⁵¹ Idem. p.382

⁵² SEBASTIÃO, Simone Martins. *op. cit.* p. 37-38

meio ambiente ecologicamente equilibrado. No entanto, tal fim costuma ser buscado através do estabelecimento de sanções negativas àqueles que pratiquem atividades que causem danos ambientais fora dos padrões pré-estabelecidos, tendo em vista que, como se aduziu, é praticamente inevitável o desenvolvimento econômico isento de prejuízos ambientais.

No entanto, como tratado no capítulo 3 deste estudo, há vários preceitos que podem, e devem, ser levados em conta para minimizar – e quem sabe até neutralizar – tais danos, como no caso do desenvolvimento sustentável ou no princípio da precaução.

Assim, tendo em vista que em muitas vezes os danos ambientais podem ser de difícil ou impossível reparação, extremamente importante a utilização da função promocional do direito para os fins do artigo 225 da Constituição Federal.

Aí temos a importância de instrumentos tributários, mormente os incentivos fiscais, para a concretização desses objetivos. Notório é que a alta carga tributária é muitas vezes tida como um freio para desenvolvimento de atividades econômicas, principalmente no tocante a pequenas e médias empresas. A redução da carga tributária para as empresas é um eficaz fomento para sua atividade, portanto, de grande valia para a preservação ambiental, caso esta sirva de pressuposto para tal redução.

Assim é que configura-se a função promocional dos incentivos fiscais, que funcionam como as *facilitações* descritas por Bobbio. No entanto, essas facilitações só podem ser instituídas sob pretexto de atenderem a extrafiscalidade tributária, ou seja, a instituição de

tributos com fins diversos do da simples arrecadação de recursos aos cofres públicos.

Como bem afirma NUNES, “os mecanismos tributários deverão trabalhar atentamente com as regras de mercado, a fim de que não sufoquem ainda mais o estado atual da economia brasileira” sendo que se deve evitar o aumento de imposições fiscais, “as quais provocam o aumento do preço final dos produtos”.⁵³ Tratando propriamente do tema da tributação ambiental, ainda conclui o autor que “não é tributando que se preserva. É abrindo mão de parte da carga tributária que se incentiva e se concientiza o poluidor do problema ambiental.”⁵⁴

Nesse raciocínio está clara a necessidade da função promocional para a efetiva preservação do meio ambiente.

⁵³ NUNES, Cleucio Santos, op cit. p. 161

⁵⁴ *idem*.

5. INCENTIVOS FISCAIS AMBIENTAIS NO DIREITO BRASILEIRO

5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A utilização de tributos com fim ambiental não é novidade no Brasil, no entanto, mesmo assim tal prática ainda é tímida no ordenamento jurídico nacional. Apesar de todos os ditames nacionais e internacionais acerca da necessidade de estímulo à *prevenção* de danos ambientais, a legislação pátria ainda limita-se, na maioria das vezes à visar a recuperação do meio ambiente já danificado. Ocorre que, conforme exaustivamente se afirmou no decorrer do presente estudo, há danos ambientais que não podem ser reparados, ou que tem uma reparação técnica e economicamente impossível.

Assim “algum vislumbre de solução pode repousar não na instituição de novos tributos ambientais e no aumento da carga tributária, mas em mecanismos normativos de estímulo à preservação que convençam o empresário nacional de que preservar o meio ambiente seja um ‘bom negócio’”⁵⁵

Ora, como já se afirmou, é claro que se deve utilizar dos mecanismos tributários para fomentar a atividade econômica, combinando a redução de custos com a proteção do meio ambiente, ou ainda incentivando a utilização de tecnologias limpas, que podem deixar de ser utilizadas pelos empresários em razão de custos na implementação.

Na sensata visão de NUNES:

⁵⁵ FIGUEIREDO, Marcelo. “Tributação, ecologia e meio ambiente”. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros. N. 78. p. 83-84

“Ninguém gosta de pagar tributos! Se o Estado abre mão de seu crédito, exigindo em contrapartida certos compromissos de preservação, estar-se-á diante de uma dupla vantagem: i) colaboração do Estado como corretor de externalidades negativas; ii) maior eficiência na conscientização da necessidade de preservação do meio ambiente (princípio da cooperação).”⁵⁶

Assim, convém frisar que a instituição de incentivos no Brasil muitas vezes depara-se com obstáculos nos próprios princípios tributários. Tendo em vista a necessidade de legalidade destes e da observância dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, com todas as suas peculiaridades já apontadas, uma violação aos princípios faria dos incentivos inconstitucionais.

5.2 ALGUNS TRIBUTOS AMBIENTAIS NO BRASIL

Mesmo com a notória necessidade e eficácia de tributos ambientais e incentivos fiscais voltados à preservação ambiental, tais institutos ainda não são utilizados no nosso país de forma satisfatória. No entanto, isso não significa que não há experiências no direito positivo brasileiro que não tenham sido efetivas nesse sentido:

No âmbito dos tributos federais, podemos usar como exemplo o caso da Lei nº 5.106/66 que, no caso do Imposto de Renda, autorizava

⁵⁶ NUNES, Cleucio Santos. Op cit. p. 163

as pessoas físicas ao abatimento das importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento e as pessoas jurídicas a descontar até 50% do valor imposto no que se refere às importâncias aplicadas nos mesmos fins.

No tocante ao IPI, temos o Decreto Federal 755/1993, que determina alíquotas diferentes para os veículos movidos a álcool e gasolina. Inicialmente tal decreto tinha como fim diminuir a dependência brasileira em relação ao petróleo, no entanto, se revelou como um auxílio na diminuição dos níveis de poluição, tendo em vista o fato do álcool ser menos poluente⁵⁷.

Tem-se também os casos do ITR, que se configura como outra ferramenta importante na preservação de áreas ambientais. Segundo o Código Florestal – Lei 8.847/1993 – as áreas de “reserva legal”, onde o corte de árvores é proibido, são isentas de tal tributo. Também a Lei 9.393/1996 traz isenções tributárias para as áreas dos imóveis que tenham interesse ecológico ou sejam áreas de preservação ou de reflorestamento.

Já nos tributos de competência estadual, as experiências com o ICMS e o IPVA são as de maior destaque pela doutrina. Nesse sentido tem-se maior atenção a legislação Fluminense. No estado do Rio de Janeiro, a Lei Estadual 2.055/1993, propõe uma redução da alíquota do ICMS de 18% para 12% nas operações que, de alguma forma, visem a defesa do meio ambiente. No mesmo estado temos a Lei 943/1985, que determina uma alíquota menor para o IPVA dos veículos movidos a álcool ou outros combustíveis menos poluentes. Outras experiências semelhantes há nos estados de Goiás, Tocantins, São Paulo, entre

⁵⁷ ARAÚJO, Claudia Campos de. *Et al.* Op. Cit. p. 37

outros. Há também o mais difundido *ICMS Ecológico*, do qual foi precursor o estado do Paraná, se estendendo a vários outros estados, e que será objeto de estudo mais aprofundado adiante.

Na competência Municipal, há várias experiências com o IPTU, sendo que muitos municípios trazem isenções ou redução de alíquotas do imposto nos casos de imóveis que, de alguma forma contribuem para a preservação ambiental, pela manutenção de áreas verdes. Destaca-se, nesse sentido, a legislação do Município de Curitiba, que, desde a lei 6.819/1986, já traz medidas como a redução proporcional da base de cálculo do imposto ao índice de área verde do terreno. Atualmente em vigor, a Lei Municipal 9.806/200, traz um maior detalhamento nessas isenções, proporcionais à porção de área verde do imóvel, podendo chegar a 100% de redução. Há Também a redução de 10% do imposto para cada árvore “imune de corte” que o existir no terreno, a um limite de 50% de redução.

Mesmo com algumas experiências bem sucedidas de tributos ambientais, ainda é o mais difundido entre a doutrina nacional o chamado *ICMS Ecológico*, do trataremos a seguir.

5.3 O ICMS ECOLÓGICO

O ICMS ecológico, ao contrário dos incentivos mencionados acima, não se dá pela diminuição de alíquotas ou bases de cálculos dos impostos aos contribuintes, ou mediante isenções a estes. Trata-se, todavia, de um novo critério utilizado para a repartição de receitas

tributárias aos Municípios, de acordo com o disposto no artigo 158, parágrafo único da Constituição Federal. Dá-se, portanto, mediante um novo desenho nos critério de repartição da arrecadação do ICMS pago pelo contribuinte.

Na feliz expressão de Lise Vieira da Costa Tupiassu e Fernando Facury Scaff, trata-se de um verdadeiro “incentivo fiscal intergovernamental”⁵⁸. Isso porque decorre apenas da repartição do ICMS arrecadado entre os municípios que adotem políticas ambientais, sem, a princípio, uma interferência imediata do contribuinte.

Uma peculiaridade do ICMS Ecológico é que geralmente ele beneficia pequenos municípios que não possuem um acentuado desenvolvimento econômico, e por isso ainda tem áreas verdes consideráveis. Porém, esse dispositivo também causa alguns conflitos, tendo em vista que o ICMS arrecadado pelo estado continua sendo o mesmo, apenas os critérios de distribuição mudaram, o repasse para municípios sem áreas verdes diminuiu, o que causa descontentamentos. No entanto, mesmo com esses descontentamentos, essa alteração nos critérios de repasse da verba do ICMS aos municípios, incentiva estes a executarem medidas de incentivo aos contribuintes para que mantenham áreas de preservação, dentro de suas competências. “A perspectiva de ampliar a receita advinda do ICMS Ecológico estimula os municípios a investir na conservação”.⁵⁹

⁵⁸ SCAFF, Fernando Facury e TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. “Tributação e Políticas Públicas: o ICMS ecológico”. Revista de Direito Ambiental. São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 38. p. 108

⁵⁹ ZEOLA, Senise Freire Chacha. “ICMS – Instrumento de Proteção e Conservação do Meio Ambiente”. Revista de Direito Ambiental. São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 30. p. 183

O pioneiro na instituição desta nova forma de repartição da receita tributária foi o Estado do Paraná, com a Lei Complementar 59, de 1991, regulamentada pelo Decreto Estadual 974/1991.

Tais diplomas legais paranaenses prevêem um tratamento especial quanto ao critério de redistribuição da receita do ICMS aos municípios que tenham em seu território unidades de conservação ambiental ou mananciais de abastecimento público. Aliás, foi justamente em decorrência da existência de municípios com tais áreas que se incentivou a criação o ICMS ecológico, pois muitos deles estavam sofriam limitações de licenciamentos ambientais para atividades econômicas, por conter, em seu território, mananciais de abastecimento de água para Municípios vizinhos⁶⁰.

A Lei paranaense disciplina que 5% do percentual a que os municípios tenham direito do produto arrecadado do ICMS sejam destinados no montante de 50% para os municípios com unidades de conservação e 50% aos municípios com Mananciais de abastecimento de água, sendo que, caso contenham ambos (unidades de conservação e mananciais) os municípios podem ser duplamente beneficiados.

A experiência paranaense foi um sucesso, o que se confirma pelo fato de que, em 1992 foram beneficiados 112 municípios, ao passo que em 1998 o número de beneficiados aumentou para 192. Assim, visando o aumento no repasse de ICMS para suas receitas, muitos Municípios investem na preservação ambiental cada vez mais.

Com isso, outros estados brasileiros já utilizam de instrumento semelhante para a repartição do ICMS entre os municípios, com apenas algumas diferenças nos critérios, como é o caso dos estado de São

⁶⁰ SEBASTIÃO, Simone Martins. *Op. Cit.* p. 295

Paulo, Rio Grande do Sul, Minas Gerais e Rondônia, sendo que muitos outros estudam a possibilidade de instituição do ICMS ecológico em sua legislação.

Portanto, tem-se este como um dos instrumentos de incentivo à preservação ambiental de maior eficácia no nosso ordenamento jurídico, sendo que também merece destaque o fato de ser uma experiência genuinamente brasileira⁶¹, e mais ainda, com a experiência pioneira do Estado do Paraná.

⁶¹ idem. P. 302

6. CONCLUSÃO

A cada dia que passa surgem novas formas de preservação do meio ambiente. No entanto, o que se verifica é que a falta de utilização dessas técnicas faz com que a degradação ambiental seja muito mais rápida do que a preservação. Isso porque muitas vezes a preservação ambiental não é economicamente interessante para indústrias, empresas e outros setores da economia.

Isso ocorre pq muitas vezes as técnicas de preservação ambiental aumentam os custos da produção, ou quando há a possibilidade de serem mais baratas, não é interessante “perder tempo” com pesquisa e implementação de técnicas novas.

Faz-se necessária uma intervenção do Estado, como garantidor da ordem pública, no sentido de incentivar práticas ambientalmente corretas, ou de desestimular aquelas que causem maiores danos ao meio ambiente.

Nesse sentido, temos a implementação de multas aos poluidores, a obrigação de reparar possíveis danos, o aumento da carga tributária para quem pratique atividade que potencialmente cause maiores danos ao meio ambiente, entre outras tantas *sanções negativas* aplicadas aos “poluidores”.

No entanto, no atual *Estado Promocional*, percebe-se que a atitude de coagir os indivíduos a não praticar determinados atos, sob pena de algum gravame econômico, não é o meio mais eficaz para resolver o problema da preservação ambiental.

Muito mais eficaz é incentivar os particulares a praticar atos positivos do que punir os que praticam atos tidos como negativos. É aí que entram, os incentivos fiscais.

Incentivos fiscais, principalmente como formas de isenção tributária, têm aparecido como instrumentos muito eficazes na proteção ambiental. Isso porque, além de subsidiar práticas ecologicamente corretas, incentiva o desenvolvimento econômico das empresas beneficiadas. Tais isenções não representa uma violação ao princípio da isonomia tributária, ou da capacidade contributiva, desde que instituídas de acordo com os preceitos constitucionais.

É aí que está se verifica a importância destes institutos jurídico-tributários: a proteção ambiental não pode ir contra o desenvolvimento econômico ou tecnológico, mas devem andar lado a lado, no intuito de incentivar que este seja feito de maneira menos gravosa ao meio ambiente. Um sistema tributário ambiental deve ser fundado na diminuição ou substituição dos tributos vigentes, sem aumento da carga tributária.

Assim, consagrado o *bem ambiental* como bem comum de interesse de todos, fácil é a utilização de critérios extrafiscais para a instituição de tributos que visem garantir esse bem comum. Dessa forma a extrafiscalidade também não fere o princípio da isonomia. Mesmo assim, vemos que tributos ambientalmente orientados são pouco utilizados no ordenamento jurídico brasileiro, talvez por desinteresse político ou, quem sabe, pela falta de iniciativa popular.

No entanto, é fato que muito ainda se pode fazer nesse sentido, seja com a instituição de novos modelos de incentivos, seja com a ampliação do alcance dos modelos já existentes. É claro também que o legislador pátrio tem criatividade o suficiente para encontrar novas formas de se utilizar dos incentivos, a exemplo do ICMS ecológico, experiência criada no Paraná e já se expandido para vários outros estados brasileiros.

Temos nessas experiências provas de que se pode incentivar a preservação ambiental sem violação de outros princípios constitucionais ou, no caso, constitucionais tributários. Pelo contrário! Incentiva-se as práticas ambientais justamente acompanhando os princípios constitucionais que à princípio pareceriam com limitações a tal prática.

E nesse sentido que vemos os incentivos fiscais ambientais, como um avançado instrumento jurídico de preservação ambiental, o qual pode (e deve!) se tornar um hábito no sistema tributário ambiental brasileiro.

7. BIBLIOGRAFIA

- ARAÚJO, Claudia Campos de. *Et. al. Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas*. São Paulo: SENAC, 2003
- ARZUA, Heron. "O regime dos incentivos Fiscais no ICMS". *Revista de estudos tributários*. São Paulo: Síntese. n. 26, jul-ago/2002. p. 5-18
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. 5 tir. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1997
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: RT, 1978
- BOBBIO, Norberto. *Contribucion a la teoria del derecho*. Trad. Alfonso Ruiz Miguel. 2ª ed. Madrid: Editorial Debate. 1990
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 7. ed. São Paulo: Malheiros. 1998
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros. 2003
- _____. *ICMS*. 8. ed. São Paulo: Malheiros. 2002
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva. 1993.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993 (Estudos de Direito Tributário)
- _____. "Tributação Ambiental". In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Direito Ambiental em evolução*. v. 1, 2. ed. Curitiba: Juruá, 2005. p. 303-314

- DERANI, Cristiane. *Direito Ambiental Econômico*. São Paulo: Max Limonad. 1997
- FAZOLLI, Silvio Alexandre. "Princípios Tributários e Extrafiscalidade". *Revista de Direito Ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 34. p. 78-83
- FERRAZ, Roberto. "Incentivos fiscais – um enfoque constitucional". *Revista de estudos tributários*. São Paulo: Síntese. n. 28, nov-dez/2002. p. 102-107
- _____. "Tributação e meio ambiente: o green tax no Brasil (a contribuição de intervenção da Emenda 33/2001)". *Revista de Direito Ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 31. p. 167-172
- FIGUEIREDO, Marcelo. "Tributação, ecologia e meio ambiente". *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros. N. 78. p. 82-86
- FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. *Curso de Direito Ambiental brasileiro*. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- _____. e FERREIRA, Renata Marques. *Direito Ambiental Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005
- GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999
- MARINS, Janes (Coord.). *Tributação e Meio Ambiente*. Curitiba: Juruá, 2002 (Tributação em debate, 2)
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Capacidade Contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária CEEU, 1989 (Caderno de Pesquisas Tributárias, 14)

- MOTTA, Ronaldo Seroa da. "Instrumentos Econômicos e Política Ambiental". *Revista de Direito Ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 20. p. 86-93
- NUNES, Cleucio Santos. *Direito tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005
- OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*. Rio de Janeiro: Renovar. 1995
- SALIBA, Ricardo Berzosa. *Fundamentos do direito tributário ambiental*. São Paulo: Quartier Latim, 2005
- SANTANA, Heron José de. "Meio Ambiente e Reforma Tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais". *Revista de Direito Ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 33. p. 9-32
- SCAFF, Fernando Facury e TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. "Tributação e Políticas Públicas: o ICMS ecológico". *Revista de Direito Ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 38. p. 99-120
- SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito*. Curitiba: Juruá. 2006
- SILVA, José Afonso da. *Direito constitucional ambiental*. 2. ed. ver. São Paulo: Malheiros. 1995
- STALL, Sidney. "A política brasileira de incentivos fiscais regionais". *In Revista de estudos tributários*. São Paulo: Síntese. n. 28, nov-dez;2002. p. 125-132
- TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. "O Direito Ambiental e seus princípios informativos". *Revista de Direito Ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 30. p. 155-178

ZEOLA, Senise Freire Chacha. "ICMS – Instrumento de Proteção e Conservação do Meio Ambiente". *Revista de Direito Ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 30. p. 179-197